

出國報告（出國類別：考察）

奧地利行政執行法制實務之研析

服務機關：法務部行政執行署

姓名職稱：嘉義行政執行處沈處長紹嘉

黃代理主任行政執行官兆揚

派赴國家：奧地利（維也納、薩爾斯堡）

出國期間：2010 年 10 月 17 日至 10 月 23 日

報告日期：2011 年元月 17 日

摘要

本文是赴奧地利七日之出國考察報告，考察主題係奧地利之行政執行法律制度，議題包含：行政執行之機關組織、分工架構、財產保全、強制處分、其他執行措施權限、及執行救濟程序等基礎制度之介紹與比較。此外，考察重點亦包括近年來行政執行機關經常面臨之法律問題與挑戰，如：執行期間規定、績效獎勵（金）制度、處分機關與執行機關之聯繫分工、執行方法與合理界限、及對弱勢族群之人權保護（執行赦免制度）…等。考察之方法，除了出發前之資料蒐集與閱讀準備外，主要著重在參訪奧地利之司法機關與政府部門之過程。短短七日，扣除前後之週日及週六，考察人員一週內五個工作天，拜訪了四個機關：維也納地方法院強制執行處、維也納司法大廈（聯邦高等法院、高等法院檢察署）、聯邦財政部、及聯邦財務上訴法庭（薩爾斯堡分庭）等。各機關所舉行之座談討論，針對相關專題重點，本文亦深入比較、分析，回頭省視國內法律實務，並提出些許建言，希能助益於主管部門研修、解釋、運作行政執行法制及擬定政策規章之參考。

奧地利行政執行法制實務之研析

大綱

第一章 前言.....	4
第二章 奧國司法制度簡介.....	5
第一節 司法體系概述.....	5
第二節 聯邦司法部.....	5
第三節 終審機關.....	7
第四節 小結.....	8
第三章 奧國行政執行法制簡介.....	9
第一節 原處分機關自為執行.....	10
第二節 原處分機關行政執行權限.....	11
第三節 原處分機關與法院之分工.....	12
第四節 財稅機關常用之徵收執行方法.....	13
第五節 稅捐核課與行政執行之救濟.....	15
第四章 參訪交流.....	19
第一節 行前安排與外館協力.....	19
第二節 維也納地方法院.....	20
第三節 聯邦財政部.....	23
第四節 維也納司法大廈.....	26
第五節 聯邦獨立財務法庭.....	29
第五章 專題分析.....	33
第一節 行政執行機關分散與集中之利弊.....	33
第二節 執行期間制度.....	33
第三節 績效獎金制度.....	34
第四節 稅捐衡平與執行赦免制度.....	35
第五節 強制執行與債務清理程序之劃分.....	36
第六章 結論與建議.....	37
附錄照片資料.....	38-48

奧地利行政執行法制實務之研析

第一章 前言

基於行政執行法立法當時參採德、奧法制之淵源，本(99)年度行政執行機關出國考察計畫，目的地是奧地利。法律人員考察音樂之都，奧國首都維也納，不禁令人想起台灣法律界前輩，印象中，如城仲模大法官、吳庚大法官、劉初枝教授等人及早期之駐外大使俞叔平先生，均曾在維也納度過一段求學工作生活之歲月。而維也納大學之溫克勒(Guenther Winkler)教授在台灣外交界及法學界享富盛名，曾提供台灣法界不少幫忙，惟據知溫克勒教授已年邁、少有活動，爰打消利用本次考察親自拜訪就教之念頭。

行前準備上，考察人員辦理簽證之過程，曾遭奧地利駐台北簽證處退件，只因簽證官個人認為，該文件末端之中文簽名「看起來」不像是本人的簽名，其理由頗為離譜，為了因公出國，不得已只能再簽一次，並補上其他聲明，始順利核證。後經詢問，無論是旅行社業界之經驗，或外交部歐洲司人員的印象，均明白表示歐盟申根簽證，審查最嚴格的國家，就是奧地利。出發前有此際遇，考察人員已覺得奧地利是一個保守、嚴謹、不苟言笑之國家。

未查，考察結束後不久，即99年度12月聖誕節時，台灣獲得歐洲議會通過，取得申根國家免簽證之待遇。因此，本次考察團辦理簽證遭退件之風波及所繳納之簽證費(每人約3000元)，算是趕上免簽證前之最後一班列車，爰予紀錄，以資留念。

第二章 奧國司法制度簡介

第一節 司法體系概述

奧地利是一個聯邦共和國，統轄包含維也納、下奧地利、上奧地利、薩爾斯堡、特洛爾、福拉別、卡林西雅、史提利亞、及伯珍朗共 9 個邦（文獻多稱「省」），國土面積 8 萬 3,358 平方公里（大台灣 2 倍多），人口約 830 萬人（僅台灣 1/3）。全國約 1,700 名專職法官（其中有 63 名「行政法院」法官），300 名檢察官，平民法官及陪審員因係個案參與，須另計。

司法專由聯邦管轄，所有法院及檢察署均是聯邦機構，沒有省級法院（與台灣相同），三權分立之憲法體制下，奧地利司法體系範圍，包含各級普通法院（掌管民、刑事訴訟、非訟、土地及商業登記）、各級檢察署（掌管犯罪追訴）、監獄及矯正機構（掌管刑事判決之執行及矯正觀護¹）。值得注意者，土地登記及商業登記事務，由法院管轄，是奧地利司法制度一項特色，一般認為此有助於財產投資管理之穩定性，可營造友善之經商環境。而與本文有關者，乃行政執行或民事強制執行實務上，凡是涉及對不動產之執行，則必須交由法院內部之土地登記處辦理審查與執行作業（詳後述章節）。

行政救濟爭訟體系，與普通法院系統徹底分離、分別運作，亦不受聯邦司法部之管轄，詳下述。

第二節 聯邦司法部

聯邦司法部（The Federal Ministry of Justice，本文不稱法務部，以示與台灣法制有所區別）掌管全國司法體系機構（含法院）之行政業務及組織管理。

¹ 亦值注意者，奧地利對於緩刑或假釋受保護管束人之司法保護業務，大部分已委外由民間公益或非營利組織辦理，並受聯邦司法部之監督。

猶如台灣早期之司法行政部，掌管高等法院及下級法院之行政任務一般，奧地利各級普通法院之人事、組織、會計、預算、總務、機關運作、甚至連法庭電腦及資訊設備之建制，都由聯邦司法部（部長）統轄負責，並非由法院自己或各法院之上級司法行政單位規劃辦理，此與台灣現行之司法院（院長）位於各級法院之頂點，統轄負責法院行政事務之制度，有所不同。

聯邦司法部上下約僅 210 名職員，分為五大部門（以下簡稱「廳」）：中樞行政與綜合廳、民事廳、刑罰矯正廳、檢察廳、及人事管理廳。聯邦司法部重要職責之一，是研修法律、向國會提出法案，鑑於司法業務之法案性質，對全體國民無論公、私部門均影響深遠，聯邦司法部向來堅持一項傳統，即致力於讓主管推動之法案，遠離陰晴不定之日常政治勢力之影響，並促成所有政黨儘量達成共識，使法律獲取最多之支持及民主正當性。同時，聯邦司法部亦積極參與歐盟法律之協調統一，並增進國際或區域司法互助。

人事部分，法官獨立受憲法保障，個別法官雖由聯邦司法部部長依客觀之法定程序任命（一定資深之法官由聯邦總統任命），但不影響司法獨立，法官就個案審判不受指令干涉。但檢察官部分，則受上級檢察官及部長之指令監督，檢察指令必須以書面附理由方式為之，並由下指令者對外負行政或政治責任。法院除審判外，尚許多行政與非訟事務，均由受過特別訓練之司法事務官（Rechtspfleger）辦理，職務包括強制執行、債務清理、商業登記及繼承事宜等（詳本文後述）。另外，聯邦司法部亦設置聯邦卡特爾政府律師，代表政府進行競爭法之訴訟。

簡言之，奧地利聯邦司法部相當於台灣司法院與法務部之總合（但是不含法務部所轄之調查局系統）。當然，以上不能延伸認為，奧地利各級法院之院長均未辦理司法行政業務或毫無行政管理職責，事實上，法院區塊大部分司法行政之管理職務，係由上訴法院（相當於台灣的高等法院）之院長掌管，並由該院長直

接對司法部部長負責，其情形猶如台灣的高等法院檢察署檢察長，掌管大部分法務部所屬機關並直接對部長負責一般²。

第三節 終審機關

奧地利設置三個平行之終審法院，即：最高法院（民、刑事訴訟終審機關）、憲法法院（憲法爭議案件之專責機關）、行政法院（行政訴訟之終審機關，相當於台灣之最高行政法院）。與本文考察相關之奧地利稅務案件或行政執行事件，其終審機關即為行政法院管轄，如案件涉有憲法爭議，則由憲法法院審理。位於首都維也納之憲法法院及行政法院，二者合稱為奧地利之公法院，組織上並不屬於聯邦司法部，職權上亦均有別於普通法院，而專責審理公法、行政法事件。

憲法法院僅審理公法事件（如：聯邦法、省自治法、行政法規）之憲法爭議，並不管轄普通法院案件。亦即，普通法院管轄之民事事件、刑事案件，縱有涉及憲法爭議，仍係由其終審機關即最高法院適用憲法而為統一解釋，並非由憲法法院審理。較特別者，是憲法法院法官之性質乃榮譽職，而非專職法官，係由各法律領域（含學術界）具有卓越之人格學養及專業成就者「兼任」，並保有其本職（如法官或大學教授…等，就任憲法法院法官不必向原服務機關辦理離職）。憲法法院以「會期」方式行使職權，平均一年集會四次，審理憲法案件。

行政法院作為行政事件終審機關，審查所有公部門行政管理行為之合法性，其與憲法法院之分工，在於涉及行政法規之違憲審查與廢止，由憲法法院為之，行政法院原則上僅審查行政機關針對具體個案之決定。就稅務事件即行政執行事件而言，人民不服上訴機構即獨立行政法庭、獨立財稅法庭（即行政法事件之上訴審，更多介紹詳後述章節）之決定，即必須由行政法院為終審之審查決定。

² 法務部所屬監獄及矯正機關，體制上亦係由高等法院檢察署監督指揮，此情形自民國 100 年 1 月 1 日矯正署成立後，其指揮監督體系，即回歸專業，由專責機構矯正署統轄。

第四節 小結

由上可知，奧地利聯邦司法部掌管包括普通法院（四級三審）之組織預算及日常運作。普通法院採四級三審制，第一級之地方法院（District Courts）相當於台灣地方法院之簡易庭。第二級之地區法院（Regional Courts）相當於台灣的地方法院。至於第三級之上訴法院及終審之最高法院，則相當於台灣之高等法院及最高法院。普通法院系統以外之公法法院，即：憲法法院與行政法院二者，則非聯邦司法部管轄。

聯邦司法部所轄各廳系統，並無專責之行政執行單位（與台灣不同）。公法債權之行政執行與民事債權之強制執行，依法不能自行為之而須由法院辦理者（如不動產之執行、徵起金額之參與分配…等），均由普通法院所設強制執行處依同樣的法定程序辦理。至於行政執行行為及原執行名義（行政處分）之救濟，則係由行政法事件之上訴機構（奧地利特有之獨立行政法庭、獨立財務法庭，詳後述）專責受理救濟。

奧國土地登記事務由法院掌管，配上法院強制執行處之運作，有關不動產之執行，專由法院執行人員處理，因此不會發生同一不動產重複查封的問題，亦毋庸特別規定應維持查封狀態函送其他執行機關繼續執行等之作業程序。

第三章 奧國行政執行法制簡介

出發前考察人員預擬 30 個基礎法制問題，略分為 5 大類，即：公法金錢債務之執行機關與程序、執行成效與執行機關管理制度、執行官員人事、組織及資格、行政執行之救濟、及其他法律專題（如執行期間規定）等 5 類議題³。然而上開初擬問題，僅從本國角度出發，係屬不瞭解奧地利基本法制下之產物。如今

³ 行前問卷題目如下：(一) 關於公法金錢債務之執行機關與程序：1. 稅捐債務逾期不履行之強制執行機關：由法院執行？或稅捐機關自為執行？或由另一專責機關執行？2. 非稅捐之公法金錢債務（人民違反其他行政法規如：交通法規、環保法規、警察法規、都市建築法規等被科處之罰鍰，及滯欠健保費、勞保費等）之強制執行機關有無不同？3. 公法債務（稅及非稅）強制執行程序為何？4. 公法債務（稅及非稅）與私人債務（民事）之強制執行程序有何不同？5. 公法債務（稅或非稅）之強制執行，有無執行期間限制？6. 執行機關得採取之強制執行手段為何？7. 對人之強制執行手段有哪些？適用要件、時機為何？最有效果者為何？(二) 關於執行成效及管理制度：8. 公法債務（稅或非稅）執行受償比率？即執行受償金額占滯欠金額之比例？9. 無法順利受償之（稅或非稅）公法債務如何處理？10. 如何管控執行成效，有無增加執行受償率或類似計畫？11. 有無採行績效制或任何獎勵或激勵之制度？12. 公法債務強制執行機關，有無宗旨、核心目標或重點任務？(三) 關於執行官員之人事、組織：13. 執行官員之資格？是否具公務員身分？法律人所占比例？14. 執行官員之待遇？所屬機關地位、型態？未來升遷管道如何？15. 執行官員之流動率（turnover）？16. 執行官員內部有無再分階層？賦予不同權限？17. 執行業務有無委外（contract out）處理？18. 聯邦政府與地方政府是否均有配置執行官員？(四) 關於強制執行之救濟：19. 對於強制執行之實施與決定不服，如何救濟？20. 有無區分不同之強制執行措施而異其救濟程序？21. 受理救濟之機關或法院為何？22. 獨立行政法庭（Unabhängige Verwaltungssenate）角色、職權為何？23. 獨立財務法庭（Unabhängiger Finanzsenat）角色、職權為何？24. 行政法院（the Administrative Court）受理公法強制執行救濟之情形？五) 其他法律專題：25. 公法債權有無強制執行之期限？相關規定如何？有無期間扣除之規定？26. 執行機關可否對義務人實施強制處分，如限制住居（出境）？規定如何？27. 公法債務（如罰鍰）是否具有一身專屬性？區分標準為何？28. 執行程序中或移送強制執行前，義務人死亡，執行程序如何進行？29. 執行機關有無與其他執法機關（如檢察官、警察）固定之合作機制？30. 有無透過國際互助，代為執行他國稅捐債務或委託他國執行滯欠貴國之稅捐債務？

考察結束後，反觀之，許多國內問題於奧國法制下並不存在，另有許多考察收穫亦不在原先預擬問題範圍內，此於赴陌生國度學習，毋寧屬正常現象。因此，本文議題結構分類，容有必要重作整理，對於奧地利行政執行法制，擬以下列 4 節分述之，以方便讀者全盤理解、掌握。

第一節 原處分機關自為執行

奧地利公法上金錢給付義務之強制執行，原則上與其他行為或不行為義務之行政執行一樣，均由原處分機關自我為之，並不移送、亦無專責之行政執行機構辦理。部分執行行為，因保留屬於法院之職權，如：不動產之執行、徵起金額之分配、及對人之強制處分措施等，原處分機關不能自行為之，必須須依法聲請法院處理。

財稅機關（含稅捐與關稅）為課稅處分後，即循機關內部公文程序，送交給執行組（Team Abgabensicherung，簡稱 AS Team，即英文 collection team 之意）負責徵收執行。非稅捐之處分，如：違反環保、建築法規之裁罰及其他行政規費，原則上由各該處分機關自我執行，如機關規模過小、人力不足而無法設置內部之執行組，則連同數個機關共用一執行組，或呈報上級機關協調指定應負責之執行組，非稅之上級機關，最終由聯邦內政部決定之（也可能協調或指定由稅捐機關所設之執行組協助執行）。

機關自我執行，究其理由，乃行政處分決定及一定範圍內之強制執行措施，本質上均屬行政權作用，無論是否機關自己執行或交給其他機關代為執行，只要不須聲請法院為之者，均不脫離行政權之運作範圍。既然本質上仍屬行政部門職責，則究竟應交給左手、或右手、或內部單位或外部機關執行催收一事，所剩餘者僅係組織編制上，有關成本效益之考量而已（包括：移送作業、溝通成本、行政處分合理性之評估、執行成功率之回饋檢討、及行政責任之連續性…等）。

第二節 原處分機關行政執行權限

原處分機關自為行政執行，以財政部掌管之稅捐機關（含關稅）為例，其負責三大區塊：徵收催繳、強制執行、及赦免決定（赦免制度部分，另詳後述）。適用之法律規範主要有：強制執行法規（Execution Code）、稅捐執行法規（Tax Execution Code）、聯邦財政程序法（Federal Fiscal Procedures Act）以及行政執行法（Administrative Enforcement Act）等。

上開法令規範之行政執行權限，包括：徵收、核退款、及各種強制執行措施。原處分機關自為執行之標的，以動產為主（百分之九十五以上均係針對義務人所有之動產執行），原處分機關亦得執行無形財產如：對第三人債權、薪資、擔保等。執行手段大致上有：催繳通知、限期履行或給予寬限、核定清償計畫、針對扣繳源頭（如雇主、銀行等）執行、查封、及強制設定抵押及質權。

比較特別者，係針對扣繳來源之執行，以及強制設定抵押權。就前者而言，應納之稅捐，有時保留在扣繳源頭上，如服務單位之雇主，或財產管理者（銀行）等是。由於財稅機關兼具課徵與執行之權限，機關內部掌有詳盡之納稅義務人財產來源之資訊，故財稅機關必要時可直接就源扣繳兼執行，而不必等到執行機關發現義務人無財產或執行無效果，原處分機關才思考轉向改課（針對更有實益之對象課徵）。

就強制設定抵押權而言，其概念係財稅機關於執行階段向其他機關（含法院）調查義務人財產狀況時，一旦發覺義務人名下登記之財產，即得依法在該財產上強制登記抵押權，以取得優先受償地位。而不動產之登記事務由法院主管，不動產之執行如查封拍賣或設定擔保等，即須聲請法院為之，由法官或司法事務官依規定之權限分工，以及依土地登記簿法之規定辦理。

第三節 原處分機關與法院之分工

承前所述，原處分機關本於行政權作用，原則上可以逕對義務人之財產進行保全及執行措施，但涉及不動產之強制執行，因法院是土地登記之主管機關，此時原處分機關（執行組）僅能聲請法院依法定程序為之。

除此以外，法院專屬管轄之執行事項，尚有執行所得金額之分配程序。例如，原處分機關變賣動產或經其他換價程序，所得之金額，不能自行分配或作終局之分配決定，而必須提交法院進行參與分配（含提存）程序。如此可以避免不同機關各自進行參與分配，而衍生併案時間落差或法律認定標準不同等之歧異。

此外，對人之強制處分，在奧地利法制下，均保留給司法機關（法院）決定，行政機關無對人之強制處分權限。考察人員對此部分，特別追問聯邦財政部官員，是否任何低度之對人限制措施，財稅機關（含執行組）均無權為之（如：限制出境、限制生活消費、暫時留置、逮捕…等）？答案確係否定無疑。

對於考察人員（不放棄！）進一步提出之問題：如果義務人隱匿處分財產或故意不履行，有何辦法？聯邦財政部官員回答稱：僅能聲請法院命義務人提出財產報告，義務人不配合時由法院予以短暫留置（此情形甚少發生），若提出之財產報告有虛偽不實，義務人另構成裁罰（punishable）責任（可能是刑罰或行政罰責任，要看違法程度或違反法院裁定之具體情形）。

由上歸結而言，奧地利將對財產（物）之行政執行措施與對人之強制處分措施，從權力分立之角度予以清楚劃分，行政機關僅能對財產（物）逕為強制執行，涉及對人之強制處分，則必須由行政機關聲請法院裁定之。對於特殊財產執行程序（如不動產拍賣、參與分配等），仍必須由法院為之，其理由並非基於憲法或

權力分立，而是法院身兼土地登記事務之主管機關，以及法院具有集中辦理各種公、私法債權參與分配、作出終局決定（分配表）之最適能力。

第四節 財稅機關常用之徵收執行方法

一、個人總帳戶制

奧地利聯邦財政部對於稅捐機關之徵收執行，採取一種極為簡政便民之「個人總帳戶制」，其作法是對每位納稅義務人設置一個集中式的總合帳戶，作為個人對政府繳納各式稅款之單一窗口帳號。

在此總帳戶單一窗口制度下，從政府角度而言，國家各種稅款（無論是綜合所得、遺產贈與、關稅貨物、營業或營利事業所得、交易型如契稅、印花稅、資產型如土地、房屋等地方稅、及相關行為罰或漏稅罰款… 等各式各樣所謂的萬萬稅）均能集合、加總（抵銷）至屬於個人之總帳戶，政府依該同一總帳戶計算、顯示之總稅款，一併催繳並移送行政執行，如為負數，則應退款。從個人角度而言，個人欠繳國家各機關之各式稅款，也因為顯示出總額，而能集中處理繳納，而不必跟各個核課機關逐一詢問、確定稅額、或分頭繳納及分別洽談清償。

在此總帳戶制度下，個人之權利義務即稅賦負擔更為清楚、明白，政府與個人互動之勞費成本更為減省、劃一。應用到稅捐之徵收及行政執行上，更容許財稅機關對同一義務人人核發稅單之前（或移送執行之後，亦同），檢視政府對該義務人有無其他超收稅款或應退稅款可供抵銷（抵償而減少欠款），或於核定應退稅金額之前，檢視該義務人有無另外滯欠或應收之稅款債務可供抵銷（抵償而減少退款）。

事實上，財稅機關經常使用這類橫向抵銷抵償之方法，減省行政成本，增加

執行效能。而且，隨著該個人總帳戶所能接納匯入計算之稅款名目不斷地擴大與增加，整體財稅行政效能必定加倍提升。據參訪機關對方提出之資料顯示，目前奧地利幾乎所有不同名目之稅款，均能匯入該總帳號，集中結算（不知是否含地方稅？待查）。並以該總帳戶為基礎，展開徵收及執行之作業。

二、電子化之財產查詢系統

與目前行政執行署、處開發使用之案管系統、及法務部單一窗口查詢與金融帳戶查詢系統等功能類似的是，奧地利聯邦財稅機關（執行組）亦經常使用各種電子化查詢系統，向相關主管機關查詢義務人之財產，如：主地登記、商業登記（此二機關均係地方法院掌管，其資料庫均已電子化）、中央總登記機關、社會保險機關（查詢勞資合約、年金、保險）等。除此以外，執行組執行官亦有權調閱其他稅捐機關之官方紀錄或財產報告，作為行政執行之參考依據。

當然，奧地利財稅機關之行政執行方法亦非萬能，據對方坦白表示，實務上最大的困難，還是在於：如何掌握義務人行蹤、如何掌握義務人財產（尤其是對第三人之債權或第三人提供之經濟利益）、以及與銀行存款有關之執行問題等。對此，考察人員深表同感。

三、稅務執行官之一般執行手段

如前所述，稅務執行官可逕對動產強制執行，包括查封、換價、拍賣或為其他保全或價值保存措施。另外，於現場執行時，亦可強制進入民宅、搜索財物，即使義務人不在場亦得為之，必要時可指定證人陪同在場。如經稅務機關首長許可，現場執行亦可選在星期假日或於夜間為之，必要時請求司法警察在場協助。所有執行行為及過程，均必須以書面詳實紀錄，以備查考。

四、對公司企業及負責人之特別執行手段

奧地利之行政執行權限，對公司企業而言，尚有二項重要工具可資介紹，其一是符合法定要件下課予公司負責人一定之損害賠償責任 (liability)。亦即，對於公司營業活動所生之特定稅捐義務，如係因公司負責人具有可歸責之事由所致，稅捐機關或行政執行官可依法（VAT，係德文，法規全名待查）課予公司負責人一定之損害賠償責任。如此讓負責人與公司具有責任連帶感，可促使公司負責人認真經營、敬業用心，為其企業營運負責，亦不致於讓負責人過度仰賴或濫用公司之法人格，作為其個人之免責保護傘。

其二是當財稅機關於行政執行時，於一定情形下可對公司企業啟動破產或清算程序，其作法是向法院聲請，在法院主導下進行破產或清算程序。另外，行政執行官亦可聲請法院下命令，對義務人公司進行強制管理。此部分未有時間多加詢問，惟參訪機關既將之明列於簡報檔上，似可認為其實務上時常運用。

第五節 稅捐核課與行政執行之救濟

公法上金錢給付義務之行政執行事件，本質上是行政權作用，加上奧地利原處分機關自為行政執行之基本原則，有關行政強制執行行為，如非法院而係由行政機關所為者，其救濟程序即與所有行政機關之公法行為一樣，均屬行政爭訟之範疇。簡言之，行政處分決定與行政執行行為（決定）本質上並無不同。故以稅捐核課為例，無論是對課稅處分（執行名義）本身之不服，或是其後續行政強制執行行為之不服，均是行政機關之公法行為，均屬行政事件，亦均適用行政爭訟救濟程序。

行政爭訟之組織、程序與運作，奧地利採取較為古典、傳統、且自成一格的作法，即在行政權內部或從行政部門組織之角度出發，建置其專業、有效能之行

政爭訟程序，其三級三審架構，由下而上分別為：

一、原處分機關：能作成行政處分之各種行政機關（如環保機關、財稅機關）均是。人民不服原處分（無論是課稅處分或行政執行措施），先向原處分機關聲明不服，由原處分機關先行自我審查是否維持或撤銷原處分或決定。如仍維持原處分，即附具答辯理由送交上訴機構審理。如逾一個月仍未審查完畢、答覆聲請人，聲請人得請求原處分機關直接送交（下述之）上訴機構審理。

二、上訴程序機構：即獨立行政法庭 (Unabhängiger Verwaltungssenat – UVS，英文有稱為 Independent Administrative Senate/或 Tribunal，即獨立的行政審議法庭之意)、及獨立財務法庭 (Unabhängiger Finanzsenat – UFS，英文稱為 Independent Fiscal Senate/或 Tribunal，即獨立的財稅審議法庭之意)。前者獨立行政法庭是處理一般行政法事件之上訴機構，後者獨立財務法庭，則是專門處理稅務、財政事件（含：稅、關稅、各種補助金及低度之行政刑罰）之上訴機構。

獨立行政法庭作為行政法事件之全國上訴機構，其職權功能、審級位階相當於台灣之高等行政法院。而奧地利憲法從行政法事件領域中，特別將稅務財政領域再劃分出來，於獨立行政法庭之外，另外設立獨立財務法庭，專門受理前述之稅務執行財政事件之上訴程序，可見其法制上對稅務行政領域之高度重視，值得參考⁴。此次考察人員有機會親臨、參訪奧地利之獨立財務法庭，其實務運作或相關討論，詳見第四章。

三、終審程序機構：即奧地利之行政法院 (Verwaltungsgerichtshof—VwGH。英文一致稱為 The Administrative Court)，位於首都維也納，相當於台灣

⁴ 相對於此，台灣高等行政法院之外，並無另設高等稅務法院之類的上訴機構，亦即法院組織上，稅務事件與一般行政訴訟事件一樣，均由高等行政法院各股法官輪分辦理，沒有特別的不同。

之最高行政法院。如稅務事件所涉之法律、法規或國際條約引發憲法爭議，亦可送交奧地利之憲法法院（Verfassungsgerichtshof—VfGH。英文係 The Constitutional Court）審理。有資格聲請憲法法院解釋者，包括（終審機關）行政法院、普通最高法院及（上訴審機關）獨立行政法庭、獨立財務法庭，上開各法院亦得依當事人之請求，裁定停止訴訟，將構成先決問題之憲法爭議，提交聲請憲法法院審理。換言之，行政法院與憲法法院兼具平行關係與前後階段關係，即：兩法院可以平行分別受理下級機關之上訴聲請，也可以由行政法院於受理案件認有憲法疑義時，再提交憲法法院為憲法解釋決定。

由上可知，奧地利之行政或稅務爭訟程序，與台灣隸屬於行政部門之訴願審議委員會、隸屬司法機關之高等行政法院及最高行政法院此種「行政」與「司法」截然分立、分離之架構，顯有不同。為何如此？此與其基本法制有關。

奧地利聯邦憲法第 94 條，嚴格地區分司法部門（司法權）與行政部門（行政權），並在此兩大權力部門下，分別設置各自的審級與救濟系統，猶如前述稅務執行事件之救濟架構。這樣的思想背景下，早期認為，行政與行政訴訟，沒有什麼不同，甚至行政訴訟就是行政（程序）本身，兩者的界線模糊（不像美國，訴訟是司法概念，民眾一定要走進法院才覺得安心、才能保障權益），這可能是基於對權力分立的理解（歐陸法與美國法）有根本的不同，也與行政訴訟之目的（究竟應著重公法秩序之維持，還是應著重人民權利之保護？）理論有關。

因此，在此種法制傳統下，屬於司法權之普通法院（掌理民、刑事審判）系統，幾乎完全沒有行政法事件之審判權限，也就是普通法院對於行政機關之行政行為決定沒有任何的管轄權（除非系爭公法事件涉及一定刑事責任，如稅捐刑罰，即可能由刑事法庭審理）。奧地利這種在行政權大區塊下，建構獨立於原行政處分機關、亦有別於普通法院之一整套行政救濟程序，有其傳統背景，而其特

色或優點，則在於就組織編制及人員資格方面，如獨立行政法庭或獨立財務法庭之「法官」(Senate)，自然會著重行政專業背景，從各行政領域具有專業能力、經歷之資深公務員中選任之（實務詳情，見第四章參訪交流）。

讀者也許會問：奧地利有無相當於我們行政執行法第 9 條之聲明異議（僅針對強制執行程序行為違法不當之救濟）制度？承前所述，奧國採取原處分機關自為執行原則，以稅捐案件為例，課稅單位與執行單位可能隸屬同一財稅機關，或數個處分單位共用一個執行單位而受同一上級機關管轄。因此，對外界民眾而言，概念上沒有將「移送機關與執行機關」二者特別予以區分對待之實益，反正都是向納稅人收錢之財稅部門。從而，屬於行政執行機關內部自我審查、糾正下級單位執行行為或初步執行決定之類似我們聲明異議之制度，想必應係建置在財稅機關內部，而以相當於復查、訴願等內部監督救濟機制一併處理，救濟權人仍有不服，自得依法繼續往上走，向獨立財務法庭提起上訴請求救濟。

第四章 參訪交流

第一節 行前安排與外館協力

為擴大實地考察之效果，考察人員事前聯絡、委請奧地利當地之律師朋友，幫忙提供財稅、法務主管機關（含財政部、司法部、行政法院、獨立財稅法庭、維也納大學）之負責官員及財稅法著名教授之聯絡方式，取得上開機關之地址、電話及承辦人員資料後，事前一併傳給外交部轉交駐外單位奧地利代表處，由駐外單位統一聯絡安排，希望能將預擬的考察議題、當地機關的具體資訊、及駐外單位的專業聯繫能力等，作最有效的結合。

本次經由奧地利代表處的協助聯絡，考察人員得以依事前研擬之考察計畫所列，順利排入 4 個參訪機關（即地方法院、財政部、司法大廈、及獨立財務法庭），雖然未能包含聯邦司法部及維也納大學財經法中心等地以滿足考察企圖心，但在 5 天的上班期間內有效率地參訪 4 個機關，並均舉行座談討論、實質對話交流，著實已屬難能可貴，在此感謝外交部歐洲司聯絡人及駐奧地利代表處代表之接待及駐處秘書之不辭辛勞。

進入以下各節之前，略述一下駐外人員分享的參訪接待故事，以資惕勵。許多年以前，外國某國會議員參訪彰化某鎮，於某風景區行程結束擬前往台北時，該國會議員內急，外交部同仁導引至公共廁所，國會議員進入後又出來，搖搖頭，外交部同仁提醒議員接下來車程至少 2、3 小時才到台北，議員表示沒關係，願意忍耐，外交部同仁發覺原來是廁所太髒、不忍卒賭，但又不能強迫議員使用，於是場面尷尬難解。外交部同事圈均清楚，該鎮每年編列預算讓鎮長至國外考察公共建設，卻連該鎮公共廁所都不堪外賓勉強使用，不禁搖頭嘆息，發人深省。

另有一故事，是某駐外秘書連續三年，接待國內同一機關，參訪國外同一機

關，每年詢問同樣的問題（只是換機關首長及考察人員），受訪機關漸感不耐。該秘書因歷次陪同擔任翻譯，原本非其專業領域的考察議題，竟已能倒背如流、閉著眼睛也能翻譯，實屬諷刺。尚有其餘故事，如南部某縣議長，於國外一批議員來台考察之接待大會上，原本應主持發言之議長，突然行蹤不明，至為失禮。

上述故事，提醒身為考察人員，肩負官方交流重任，及國家政府形象，應時刻警惕，認真以對。事實上，筆者感覺到，考察人員之認真程度，會提升受訪國家的嚴肅程度，考察人員準備的功夫越多，受訪機關準備的規格、回應的深度及人數均會增加，尤其是成熟、先進的國家，越是如此。這樣看來，事前擬定考察計畫及專業議題，具有很重要的功能（考察議題說不定亦與受訪機關的回應與受訪意願有直接關連，也可以解釋此次聯邦司法部未能排入行程之部分原因：未掌管行政執行系統）。依駐外單位資深同仁之印象，本次擬考察機關與考察議題，均屬新鮮、陌生且專業，尤其是聯邦財政部機關，似未有台灣考察團造訪紀錄。希望接下來的論述，能盡量呈現、凸顯本次考察之經歷與收穫。

第二節 維也納地方法院

首先拜訪的機關是維也納（位於 Marxergasse 1a, 1030 Wien）地方法院辦公大樓，由地方法院執行處主任 Johann Dworak 接待、受訪，以德文進行，故有當地法定翻譯陪同。對於考察人員事前提出的考察議題及討論過程中之提問。據 Dworak 主任分點敘述如下：

(一) 法院受理強制執行之債權，包含公法債權及私法債權，就相同標的所適用之執行程序而言並無二致，公、私法債權亦適用相同的執行時效期間制度（聯邦財政部官員亦為相同表示，詳後述）。

(二) 監禁手段甚少使用，除非構成妨礙執行程序，且限於於非金錢債務。

執行處亦無限制出境措施，除非稅務事件如一定的逃稅行為涉有刑罰責任，依法展開刑事程序後，始能加以限制出境。單純行政義務之違反，不能限制出境。

此處另應補充，按聯邦行政執行法於行為不行為義務章節下之第 5 條第 1 款、第 3 款規定：行為或不行為義務，如不能由第三人代為履行者，執行機關得處以罰款或拘禁（第 1 款）。每次罰款不能超過 726 歐元，每次拘留以 4 週為限（第 3 款）。因為本條列於行為不行為之章節，而非金錢給付義務之章節，由此看來，單純金錢給付義務，除非另構成妨礙執行或開啟刑事程序，否則不得對義務人施以拘禁。

（三）義務人奢華行徑，有何法律效果？Dworak 主任表示，執行機關不能強制要求義務人要穿什麼樣的服裝或為何種消費行為，這不是執行官員的任務。若回歸對於義務人生活行為之限制，仍以開啟刑事程序為前提，不然就是由主管機關聲請宣告義務人破產，使個人進入破產程序，由破產法裡相關之詐欺條款或妨礙破產程序或違反法官裁定等機制依法處理。

（四）獎勵機制部分。執行人員就徵起金額可以依法抽成（聽到這裡，考察人員精神為之一振！），法律依據是奧地利強制執行費用法（法規簡寫 VgeB G，基本規定在第 4 條，內容詳下，本文特別感謝台大法律系林明昕教授協助翻譯⁵）。

⁵ **Vollzugsgebührengesetz (VGebG) § 4 Entstehen der Vergütung**

- (1) Der Gerichtsvollzieher hat für die gesetz- und auftragsgemäß durchgeföhrten Handlungen einen Anspruch auf Vergütung nach §§ 8 bis 18 sowie Ersatz seiner Fahrtkosten.
- (2) Der Gerichtsvollzieher erhält 1. die Vergütung für den an ihn gezahlten oder von ihm weggenommenen Betrag aus diesem, 2. die vom Verwertungserlös abhängige Vergütung aus der Verteilungsmasse sowie 3. die Fahrtkosten und sonst die Vergütung aus Amtsgeldern.
- (3) Die Vergütung steht im Rang vor der betriebenen Forderung. Der Anspruch gegen den Bund entsteht mit Ende des Monats, der auf jenen Monat folgt, in dem der Gerichtsvollzieher über die Beendigung seiner Tätigkeit berichtete.

該法第 4 條為執行人員據以抽成及領取車馬費之基礎規定，第 8 條以下至第 18 條，則係依不同執行程序及執行標的種類（如動產、不動產、準物權等…）而細部區分各種抽成之規定，以第 11 條（Fahrnissexekution）為例：執行 150 歐元以下者，依 4.6% 比例抽成，150 至 400 歐元者，依 2.7% 比例抽成，更高金額至 800 歐元者，依 1.2%，如此執行金額越高，抽成比例遞減，至超過 5 萬歐元以上者，一律抽成 0.1%。

(五) 組織上，奧國法院之執行人員，由上至下均是法院之職員擔任，不像德國法院有部分執行員，是委外（由法院以外的人）處理。法院執行官具公務員身分，由法院雇用，不一定學法律（似與司法事務官 Rechtspfleger 有重疊處）。地方法院執行官之上級主管監督單位，位於高等法院（全國共四處）。執行官主任可由法官兼任。檢察官亦可兼任，但此情形不多（怕影響檢察官升遷）。

(六) 義務人死亡後之執行程序：無論是公、私法債務，義務人死亡，原執行程序先結案，並看繼承人狀況（如：有無限定繼承）等，再決定是否開始新的執行程序。如有遺產債務大於遺產時，法院可以依聲請逕對遺產宣告破產。

(七) 財政部所屬各地稅務局（Finanzamt）可以自己執行，但不動產要由法院執行。Dworak 主任指著前方大樓說，該大樓是法院的電腦伺服器主機及各種資訊設備所在，不動產執行或許多強制執行行為，所須的各種登記異動或命令

對依法律或委託所執行之行為，法院執行官得依第八條至第十八條規定請求報酬金，並得請求交通費用。

法院執行官，依下列各款規定領取報酬金及交通費用：

- 一 與向法院執行官支付或取得之相關之報酬金，從該金額領取。
- 二 與使用所得相關之報酬金，從分配金額領取。
- 三 交通費用及其他報酬金，從公庫領取。

報酬金優先於執行債權受償。其向聯邦之請求權於法院執行官呈報行為完成時之次月份結束成立。

作業，都須電腦操作（因地政登記由法院掌管），因此，法院的 IT 系統非常重要，時刻都在維護、精進作業流程。

(八) 某些公益性質較濃厚之金錢給付義務，如不履行，可以易服勞役或拘役。例如交通罰款：警察會在罰單內記載，如不繳納此筆罰款，將易服勞役或拘役多少日。同樣得易服勞役之執行名義，尚有扶養小孩之義務及行政刑罰。

(九) 法院可在一定要件下，要求義務人提出財產清冊，保證其真實性，如有不實，將構成刑罰責任（類似德國代宣誓保證制）。

(十) 奧地利有司法互助機制，外國執行名義，須經認可，始能在內國發動強制執行。

考察人員進一步詢問：義務人如何違反稅法，如何妨礙執行程序，或須符合什麼要件下，始有刑事責任（而得以開啟刑事程序、實施相關強制處分）？據主任回答稱：違反查封或其他強制行為，有刑責。強制執行程序開始後處分或變賣財產，致損害債權人債權之實現者，亦有刑責。此等刑罰，須告訴乃論，亦即債權人（包括國家債權人）可以決定是否告訴及撤回告訴。

第三節 聯邦財政部

第二個參訪機關是奧地利聯邦財政部，離維也納地方法院大樓不遠，位於 Hintere Zollamtsstrasse (關稅局街) 2b, 1030 Wien，由財政部一級主管 Dr. Franz Reger 處長等 3 人接待，並在辦公室舉行座談討論，以英文進行，筆者權充翻譯。依事前考察議題及考察人員之提問解答，討論結果如下：

(一) 稅務機關可以自己執行，無須法院幫忙，惟不動產執行是例外。財稅

機關或稅務局自行招募執行組之執行官。不同的財稅部門，各自執行所核課之不同稅目之原行政處分。

(二) 關於強制處分權：

稅務執行機關沒有任何對人之強制處分權限（法官保留原則的拘提、管收固然不用說，包括台灣主管機關擁有之限制出境、禁奢命令等，奧國稅務行政機關均無類似權限）。

對此，考察人員詢問如何防制義務人處分、隱匿財產或故不履行等惡性行為，據回答稱：只有法院能處理，由法院令義務人提出財產清冊，據以執行，若不配合提出財產清冊或有其他違反法院之命令，才能施以拘禁（實務上甚少發生）。如財產清冊不實，另構成刑罰責任。

(三) 關於績效獎勵、績效管理制度：

財稅機關沒有獎勵金，因為財稅機關掌管課稅處分兼執行機關，如果領取獎金，會招致浮濫課稅之疑慮，據另一資深官員表示，甚至會有違憲的問題。（考察人員表示：地方法院強制執行人員可以抽成。惟財政部官員對相關細節並不清楚）

徵起率部分，據對方表示，稅務事件打消呆帳比例大約是 5%-7%。執行無結果，可以打消應納金額呆帳，但只要存有可執行之財產或有效的強制行為，仍會繼續執行下去（配合後述的執行期間無限制之法制）。

對於考察人員追問，有無受到外部監督（如國會）之壓力，而有修訂政策、加強執行之現象或機制存在？據回答所述，此似乎不是很大的問題。奧地利財稅機關除內部諮詢委員會外，亦設有外部之審計委員會，定期檢討

財稅法令或修正實務運作，每年財稅部門首長必須在此審計委員會上報告，以提供修法或制訂規章之參考。

(四) 執行官資格部分：

執行組之執行官，乃稅務官員轉任或經指派，不須法律系畢業，但須接受特別訓練，職業生涯與升遷管道，係擔任團隊主管，，與一般稅務官員沒有特別不同。另與奧國法院相同者，執行官或執行業務，不能委外處理。

(五) 救濟不停止原則：

稅捐處分或執行之救濟，亦採取與台灣相同的法制，即原則上救濟不停止執行，但是據財稅官員強調：實務上多會視情節予以暫時停止執行。救濟程序如前所述，先向原處分或執行機關提出，由原處分或執行機關自我審查並送交上級審處理。

(六) 執行期間（時效）部分：

執行期間以 5 年為限，自繳納期間屆滿當年之年底 (the end of the year) 起算。但 5 年的執行期間內，遇有執行機關採取任何外部之執行行為時，會中斷並從新起算 5 年，依此情形下重新起算新的 5 年執行期間，並無次數之限制，理論上可以一直依此方式不斷取得新的 5 年執行期間。

考察人員追問之下瞭解到，實務上不會濫用此方式而不斷取得新的執行期間，因為一般案件執行無結果或無財產時，即可註銷稅款結案，除非又有具體財產可供執行，若於無財產可供執行情形下勉強延長執行期間，等於是核發無效果的執行命令，無異矛盾且自找麻煩。

另外，執行期間之規範意義，與強制執行之目標至為相關。亦即，強制執行行為之基本對象，應是側重在「標的」的概念（即個別財產項目），而非在於執行「案件（案號）」的概念。換言之，執行期間的規範功能，是在針對個別財產標的「發動」執行行為，而非在義務人所掛的執行案號上預先「計算」日曆上的期限屆滿日。若有新標的，則應執行，不必擔心執行期間或時效問題（因為可以不斷取得新的 5 年期間）。若沒標的，則不應亦無法執行，即應盡快註銷結案或進入其他法定（如破產、清算）程序，藉此終止或脫離強制執行程序，亦用不著爭取或延長不需要之執行期間。

（七）公法債權之一身專屬（可繼承）性：

稅捐（Duties/taxes/customs）債務非一身專屬，可以繼承。但稅捐裁罰（行政罰或刑罰）則係一身專屬，不具可繼承性。故對於稅捐（本稅）債務，義務人死亡後，先執行遺產，無效果後才會執行繼承人之財產，但此時執行名義必須申報、提出於遺產繼承程序。

（八）國際協助：

奧地利與德國 2008 年簽訂行政互助協定，預計 2012 年 1 月 1 日生效，屆時雙方之公法上金錢給付義務可以互為行政協助，辦理強制執行。

第四節 維也納司法大廈

第三個參訪地是維也納司法大廈（Der Justizpalast in Wien，地址在國會大廈旁邊 Schmerlingplatz 11,），內含高等法院、高等法院檢察署等機構。由高等法院負責督導地方法院執行處之高級督察 Robert Gleixner 接待、受訪，並

舉行座談，以德文進行，故有法定翻譯陪同。

依駐外單位透露，能聯繫安排到這位高院的督察，是透過先前來過台灣、出席司法官訓練所舉辦國際研討會之之奧地利最高法院院長 Dr. Johann Rzeszut 幫忙所致，Rzeszut 院長曾接待過司法官訓練所林所長帶領至奧地利的考察團，前幾年他來台開會時，恰好由筆者支援接待，沒想到此次仍受到其熱心幫忙，因行程因素無法親臨致謝，本文特此致上由衷感謝。

Gleixner 高級督察先以幾乎像授課一樣的演講方式，解說強制執行法的基本原理及運作重點，最後僅留數分鐘時間供雙向問答。首先提到奧國法制有一項特色，就是法條很長。憲法要求法律要詳細說明，減少解釋歧異的空間，這是奧匈帝國的一項傳統。1896 年強制執行法施行，自此國家獨佔強制執行之公權力，整體而言，法院多受理私法債權，較少受理公法債權（因行政機關可自為執行）。其餘重點收穫如下（另據高級督察提供強制執行手冊原文，共 90 頁，大綱翻譯如附錄 1）：

（一）先要有執行名義

法制上得據以強制執行之執行名義，包括：訴訟（司法）判決、非訟裁定、仲裁判斷、可執行之公證書，以及主管機關之行政處分（如罰鍰、行政和解、社會救濟金…等）。

（二）動產與不動產之執行實務

奧地利 800 多萬人口，法院總共有 365 名執行官，所有的執行行為，以動產執行最為普遍，查封動產後，3 週內須拍賣。2008 年 3 月 1 日強制執行修法通過，允許動產在網路上拍賣，以增加執行效益。

不動產之執行，包括：強制抵押登記、強制管理及拍賣等，係依據土地登記

簿法辦理。其中開啟執行或簡便的行為，如強制抵押登記，可以用電腦操作處理（包括某些情形扣收薪資也是），可由法院的司法事務官(Rechtspfleger)辦理，而不動產之拍賣程序，由法官主持。強制管理命令，亦由法官核發。其他須由法官決定的事項，還有外國執行名義之認可、對人之監禁及受理上訴事件等。

（三）最後手段性、債務人保護功能

強制執行法具有最後手段性，亦即強制執行行為，不能危害債務人之生計，實務上必須酌留每月 800 歐元之生活費，保障債務人之基本生活。除了足夠之生活零用金以外，其他像是：基本生活所需物品、小規模營業或農場生財器具、維持四週之家庭生計所須食物燃料、殘障者或醫療使用之器具、家書照片、某些應收帳款如生活救濟金、每月扶養費、及健康照護之補助款等，亦不得扣押、執行。固定收入及退休金在一定程度下始可扣押執行，此一定程度，依據最低度維持義務人生活原則，個案判斷之。

（四）執行方法、步驟

貫徹傳繳先行主義，一定要先傳繳，才能執行。且每次執行前，要確保再讓債務人有自動繳納之機會，也就是反覆地通知不履行的後果（本文按：奧地利行政執行法第 5 條第 2 款對於行為不行為義務之強制執行，亦有反覆警告及警告效果逐次增強之規定）。

傳繳先行主義有二層功能：一是因為自動繳納不會衍生太多執行費用，而實施強制執行行為會產生許多執行費用，自動繳納可先抵本金，再抵執行費用，但強制執行所得金額必須優先抵償執行費用，餘額才抵本金，對債務人更為不利。二是強調傳繳先行主義，有另一層意義，就是善用壓力管理，不輕易開啟勞師動眾的強制行為，但也代表一旦開啟最後手段強制執行行為，就必須徹底不留情。

(五) 強制執行之目的定位：對付「不願繳納」而非「不能繳納」者

座談進入尾聲時，Gleixner 高級督察說到：「強制執行法的目的，是在處理不願意履行的人，而非不能履行的人。」亦即，有能力卻不履行，才是強制執行程序的實施目的。至於不能履行或無力繳納的人，須交由破產法或債務清理法制處理，不是強制執行程序所要處理的對象。依他的評估，強制執行法制運作下之受償比例，如果有達到 20%，就算效果不錯，而可繼續保留強制執行法（功能）。因為債權人可選擇民間討債公司（Kaessebuero）進行催收，催收無效後，最後才來聲請強制執行。因此，強制執行本質上因先天因素所受理的壞帳率很高，不能期待有很高的受償率（徵起率）。

第五節 聯邦獨立財務法庭

第 4 個參訪機關，是聯邦獨立財務法庭(UFS)之薩爾斯堡分庭(Aussenstelle Aignerstrasse 10, 5026 Salzburg)，此機關相對晚近才成立，係與聯邦財政部所屬當地財稅機關共用大樓。考察人員一早坐計程車時，連司機也不知道目的地有此上訴審機關。本次由審判長(chairperson) Dr. Ralf Schatzel 及法官 Dr. Michael Schrattenecker 等 3 人以笑容接待並舉行座談，第一次離開首都維也納來到三小時車程以外之薩爾斯堡（相當於台中或嘉義），即感到較為悠閒之氣氛，及接待人員之熱心友善（座談前先吃點心、泡茶…等）。

此機關係所有稅務財政事件之上級審法院，已如前述，本次座談討論之重點心得分述如下：

(一) 設立緣由

自 2003 年 1 月起，奧地利依憲法增修條文設置獨立財務法庭，負責審理稅務事件含稅捐(taxes)、補助金(subsidies)、關稅(customs)、及輕微稅捐刑罰(less grievous penal proceedings)事件之上訴程序。

憲法之所以增設獨立財務法庭，一方面基於歐盟國家司法整合，並參考德國的聯邦稅務法院模式修正。另一方面則是為了改善奧地利舊有的稅務訴願審議機構（Finanzlandesdirektion，英文係 Regional Fiscal Directorates）。由於此稅務訴願審議機構隸屬於聯邦財政部，成員亦多是稅務員，習於聽從上級，獨立性備受質疑，故藉由憲法條文改制增設獨立財務法庭，並以憲法明文保障其獨立行使職權，使稅務領域之上訴機構，能與更早幾年前（1991 年）設置之獨立行政法庭一樣具有相同之組織位階與獨立職權，且脫離於原處分機關上級（如：聯邦財政部）之指揮監督，以解決舊有訴願審議機構獨立性不足之疑慮。

（二）組織人事

獨立財務法庭相當於財稅上訴法院，在奧地利維也納、薩爾斯堡、茵斯布魯克、林茲等各地設有七個分庭（高分院的概念）。憲法保障獨立財務法庭「法官」（Senate）獨立行使職權，未經本人同意不得任意予以遷調、免職，法官得以該法庭名義向歐洲聯盟法院（European Court of Justice）聲請法律解釋或定暫時狀態之假處分。

法官由聯邦總統任命，基本條件必須具有聯邦公務員之資格，法官成員包括全職與兼職性質，全職法官包括機關之首長及審判長，其資格較嚴（如：應主修法律、經濟、政治等系、至少 5 年實務或執業經驗等），其他全職法官則須通過主計財政職系之高等公務員考試或受過同等級如簽證會計師之課程訓練，實務或執業經驗則可不必 5 年以上。值得注意的是，審判長 Dr. Schatze 表示，據瞭解獨立財務法庭之法官，較少來自於普通法院法官轉任，蓋普通法院法官多半不具有稅務財政領域之專業或經歷。

目前全國獨立財務法庭之法官共 245 名，其中有 31 名審判長，審判長依規

定之職權領域區分，負責分案工作。以課稅處分為例，上訴期間須於課稅處分送達後一個月內向原處分機關提起，原處分機關有機會先自我審查，如認聲請人之救濟無理由，聲請人得於收到原處分機關維持原決定後一個月內，要求原處分機關送交上訴機構即獨立財務法庭，原處分機關亦得直接於收到聲請人上訴書狀後，不另作出維持原處分之決定，而直接將上訴書狀送交獨立財務法庭審理。

（三）審理程序

獨立財務法庭受理上訴後，上訴人和原處分機關即形成兩造當事人，法官（Senate）得傳喚兩造當事人代表到庭討論、辯論（開庭場所係特定的會議室，似非一般印象中席次結構嚴謹的法庭）甚至協商調解可能性，受命法官可獨任自行決定，亦得依職權或依上訴人之聲請組成合議庭（panel）審理、評議。合議庭成員由2名法官、2名專門職業公會提名之民間代表組成，以多數決方式達成決定，票數相同時，審判長有最終結果之決定權。必要時得舉行公開審理，並全程錄影存檔。

判決方面，獨立財務法庭得撤銷、更正或作出與原課稅處分完全相反之決定（如：免除或退還稅款），如有相同或類似案件或先決問題繫屬於行政法院、憲法法院或歐洲聯盟法院時，獨立財務法庭得停止審議程序，待相關上級法院作出相關決定後再進行審理。債務人異議之訴，向獨立財務法庭提起，但第三人異議之訴，如係民事法律紛爭而無稅務行政性質，則向普通法院提起。

原處分機關如稅務局如不服獨立財務法庭之決定，亦得提起第三審上訴，請求終審機關行政法院審理判決。但如獨立財務法庭撤銷原處分機關之課稅處分，縱使原處分機關提起第三審上訴，原執行名義有關之執行行為仍應予停止，不適用救濟不停止執行原則，蓋原處分既經上訴審判決推翻，縱使尚未確定，仍表示原處分之合法性受到一定質疑，亦有可能終審法院駁回原處分機關之上訴。

（四）稅捐執行赦免制度

座談將結束時，一名獨立財務法庭法官特別提到，財稅機關經常運用稅捐執行赦免條款，上訴審機構也時常受理相關之聲請案件，顯然這是一個重要制度。考察人員起初以為是有關因天災或經濟因素義務人得聲請分期付款、暫緩執行方面之行政便宜措施，也即時回應稱：台灣如遇有水災、颱風等災害或義務人經濟困難，也經常使用這類規定云云。惟事後筆者以電子郵件聯絡 Schatzel 審判長，進一步索取相關法令資料後，發覺奧地利關於稅捐赦免制度，不僅止於執行時機之彈性或給予分期、寬限等權宜措施而已，而是將之實體法化及制度化，且係以預防的角度，避免因糾爭課稅處分或徵收行為，造成義務人限於經濟困難或生計受到危害，而形成之制度保障，稱之為「稅捐衡平條款」。自核課、徵收乃至執行階段均有該條款之適用（參照附錄 2，法條原文）。

依聯邦稅法第 236 條（稅捐衡平赦免條款）之規定，如稅捐行為在個案中對義務人造成不衡平（inequity）者，即有赦免或衡平條款之適用。聯邦財政部依本法制訂之法規命令，解釋構成稅捐失衡之情形，大致劃分為：出於人的不衡平事由及出於事務本身的不衡平事由兩大類。人的不衡平事由方面，如：稅捐徵收行為危害納稅者之生計，或危害其扶養義務人或親屬之生存，或對納稅者經濟上造成重大影響（如個案中為繳稅而變賣財產時，導致賤賣該財產），即構成失衡。就事務的不衡平事由方面，如：納稅者因信賴並依照法院實務見解而為相關財務行為，卻導致受到稅捐上不利益，糾爭稅捐行為即構成失衡。又如：機關主張之課稅原因，偏離稅捐機關公布之見解或與之相矛盾，亦屬之。再者，稅捐行為違反雙重課稅禁止原則，亦屬失衡而應予赦免。

由上可知，稅捐赦免制度，是於個案中，如稅捐之核課或徵收執行，造成法律上失衡之結果者，即應予以減免或赦免。

第五章 專題研析

第一節 行政執行機關分散與集中之利弊

奧地利行政執行系統採分散制，由各主管機關自為執行。依奧國行政執行法第1條第3款規定：公法上金錢給付之義務，由主管機關依相關之實體法規定辦理徵收、執行及保全措施。同法第3條規定：公法上金錢給付義務之執行，如須聲請法院為之，由主管機關代表債權人聲請法院為相關執行行為。為符合成本效益，主管機關得自為執行或為相關財產保全措施。上開法律，除規範原處分機關自為執行之原則外，更明白道出，原處分機關自為執行行為或自為財產保全措施之法理基礎，係成本效益之考量。

以稅捐行政為例，課稅單位與執行單位同屬一機關或共同隸屬同一上級機關，優點是貫徹行政行為之連慣性，迅速回饋資訊、反應彼此行政上之困難或心得，俾利檢討、內化不合理之行政措施（如：檢討原處分機關不合理之稅捐核課行為，或改善執行機關效果不佳之財產搜尋與執行行為）。

據此，台灣公法上金錢給付義務之強制執行階段，雖由專責之法務部所屬行政執行機關辦理⁶，但法制上設置專責行政執行機關，並不表示原處分機關即應棄守任何有助於徵收執行及保全財產之行政作為與法定權責。相反地，原處分機關與執行機關應共同加強有關之移送、聲請、撤回或各種執行程序之回饋反應與溝通聯繫機制，多設置資訊分享與資源共用之平台，以減少溝通協調成本，增加整體行政效率。

第二節 執行期間制度

⁶ 民國89年曾有提議將行政執行機關設置在財政部底下（同奧國法制），惟未獲財政部支持。有一說法是，財稅機關自我執行，容易受到立法委員關切之影響，爰交給具司法性質之法務部所屬機關辦理，較能獨立辦案，解除這方面的困擾。

奧地利公法債權與私法債權適用之執行期間並無二致，均以主管機關有無依法發動個別有效之執行行為重點，並非不問各別財產狀況或執行情形而一律依照日曆法計算絕對之執行期間屆滿日，法制上不採除斥期間之概念，其特色為，執行期間之功能，在於支持執行機關積極為財產調查及執行行為，而非對執行機關設下不必要之時間限制，尤其是發現可供執行財產或進行執行行為之時。

奧國執行期間制度寬鬆，可以不斷重新起算，看似有利於執行機關，不利於義務人，但實務上彼邦於執行無結果時可儘速結案（配合個人總帳戶內之抵銷結算），搭配其他法定程序（破產、清算）之連結機制，以及健全良善之稅捐執行赦免規定。使義務人無財產資力時，不會因執行期間之寬鬆解釋，而權益受損。反而係顧慮到若於義務人有財產時，必須正確解釋執行期間之意涵，俾供作執行機關依法執行、彰顯公權力之法律基礎。

台灣行政執行法第 7 條定有行政執行除斥期間之規定，與奧地利上開法制不同，固難相提並論。惟目前實務上，因移送機關與處分機關採分離制，相關法律解釋，執行期間與案件繫屬執行機關之期間高度牽連，間接影響執行機關核發執行憑證之法律性質之解釋，有時也造成移送機關與執行機關相關認知之落差。惟此部分牽涉極廣（包括實體法上不同稅目處分或甚至罰鍰，可能適用不同的規定），也與個人總帳戶制之運作有關，如何逐步將相關運作機制穩定下來，仍有待後續之研究。

第三節 績效獎金制度

奧地利強制執行費用法明定，地方法院執行處執行人員對強制執行徵起之金額，依法享有一定比例之報酬請求權（可抽成），與現行法務部行政執行署之績效獎勵金制度，係循政府預算編列程序，另以預算支付（而非直接從徵起金額中

抽成）之方式有所不同。然而，雖然係支付方式不同，但對於提升執行效能、支持執行人員勇於任事之正面價值效益，兩國法制之精神則屬一致。

至於稅捐主管機關因自為執行，不能領取獎勵金，用意在避免產生同一機關容易浮濫課稅之道德危險。現行體制，執行機關係專責、集中而與原處分機關分離，執行機關不掌管稅捐核課或任何公法上金錢給付義務之實體核定，與法院中立、被動受理強制執行之地位相同，並無上開道德危險之顧慮。不過，奧地利以法律明定法院執行人員之執行所得抽成之規定，顯示其國會肯定並支持績效獎勵制度對國庫行政、對執行人員之正面功能，台灣未來應可考慮提出法案，正面、積極爭取國會立法，將績效獎勵制度予以法制化。

第四節 稅捐衡平與執行赦免制度

奧國聯邦稅法及相關子法規定之運作下，稅捐機關於課稅徵收或執行階段，均必須顧慮到不能造成個案之失衡，危害納稅者之生存發展。此一法令制度，並非僅是於事前在稅法上具備各項抵減規定就能克盡其功，亦不僅是在事後執行階段採取分期、寬限等體恤措施所能比擬，而是貫穿甚至內化入各項稅捐行政流程（含核課、徵收及執行），形塑財稅官員之基本觀念及稅捐手段運用上之正確態度。更且，此項衡平赦免制度，具有可司法性，可以作為納稅者提起訴訟之請求權基礎，具有持續不斷地使行政部門隨時得以自我檢討、修正不合理法制之永續功能。

最近學者與立法委員紛紛提倡制訂納稅者權益保護法，姑且不論其立法技術上問題，倡議此法源自一項共同需求，就是目前的稅捐行政領域，欠缺對納稅者基本生存、發展乃至人格尊嚴之尊重，以致形成「罰比稅重」（不顧慮個案比例或徵收之可能性，動輒以數倍加以處罰），以及所謂「絞殺性稅捐」（即以課稅手段直接宣告經濟死亡，納稅者後續生存發展是「你家的事」）。於是社會上產生各

顯神通，利用人頭、空殼公司、用完就丟…等現象)。

事實上，稅捐是公法之債，徵納雙方經常具有繼續性之債之法律關係（也有一次性的稅捐，但在總帳戶制概念下仍具繼續性），應謀求互利、共存，而非敵對關係，幫助納稅者持續生存發展，也就是幫助政府國庫。稅捐衡平或赦免條款將眼光放遠，讓納稅者得以喘息、反省並謀求營業或經濟生活之改善，增加繳納能力，未來受益者仍是國庫乃至全體民眾，其制度意義深遠，值得深思。

第五節 強制執行與債務清理程序之劃分

「強制執行法的目的，是在處理不願意履行的人，而非不能履行的人。」維也納高等法院執行督察所述，一語道盡執行機關與執行程序之任務核心，足以糾正不切實際之錯誤的期待。對於不能履行或無力繳納的人，法制上應交由破產法院，或依債務清理法律加以處理，不應無謂停留在強制執行程序（徵納雙方繼續大眼瞪小眼），徒然進行無實益或不合成本效益之作為，耗費行政資源。

奧地利主管機關之行政執行手段，包括聲請宣告破產或啟動清算程序，使義務人或個人儘速進入應有之倒產法律程序，進行義務人之更生、重整或和解，而非永無止境地停留在最後手段之強制執行程序上。經由奧地利官員解說，考察人員體會到，強制執行主要處理的標的係在「個別之財產」，有別於破產或債務清理程序是以「總責任財產」為處理對象。

另外，對台灣的啟示是，強制執行程序，應加強針對義務人是「不願繳納」或「不能繳納」二個不同情形，穩定且迅速地加以區辨，以提早確定義務人之法律關係，提升整體法制之功能與效率。

第六章 結論與建議

本文限於考察之時間及規模，重點引介奧國行政執行與相關司法制度運作概況，總結而論，值得台灣財稅部門或強制執行部門參考研究者，有下列數點：

- 一、研究採行「個人總帳戶制」，盡量使不同稅目之徵收核退都能集中至同一帳號抵銷加減，形成穩定之單一窗口功能，有效減少政府與民眾雙方為了履行職務（義務）所付出之耗費。
- 二、加強移送機關與執行機關之資訊分享與行政行為結果之回饋功能，使行政執行機關雖採集中制，亦能兼有分散制迅速掌握資訊之優點，及時回饋執行成果予移送機關或提供建議（如：使移送機關正確改課幕後之實質負責人等）。
- 三、研議稅捐衡平或執行赦免制度，加強保護義務人，使之「藏富於未來」，並增加配套法律機制，如：分期繳納、延期繳納或其他清償計畫之核定，不受執行期間之限制，使稅捐衡平或相關赦免制度，能有效運作。
- 四、建立穩固的「義務人分類」機制，清楚確定義務人是不願履行或不能履行之類別，迅速過濾、分流，使執行資源集中運用於不願履行者，並使不能履行者儘速進入應有的法律程序（倒產機制）。
- 五、研議立法增設行政罰鍰或具重要公益性之公法金錢給付義務，不履行者，得易服勞役之制度。

最後想補充者，奧國無論是聯邦財政或司法體系之運作，均仰賴大量的資訊設備及電腦處理（如個人總帳戶制、或法院土地及商業登記事務…等），感覺得到資訊作業與行政流程緊密連結，考察人員此行除了遠望對街裝滿電腦機房之聯邦大樓以外，並無機會進一步學習瞭解其創新或具體運用情形，留待未來相關機關之注意及觀察。



維也納地方法院執行處大樓



地方法院執行處主任 Johann Dworak



地方法院門禁管制



聯邦財政部處長 Dr. Franz Reger (最資深者) 等人



維也納司法大廈（含高等法院及高等檢察署）



維也納司法大廈大廳



維也納高等法院高級督察 Robert Gleixner (右二) 等人，牆上掛圖是著名奧匈帝國國王 Franz Josef I .



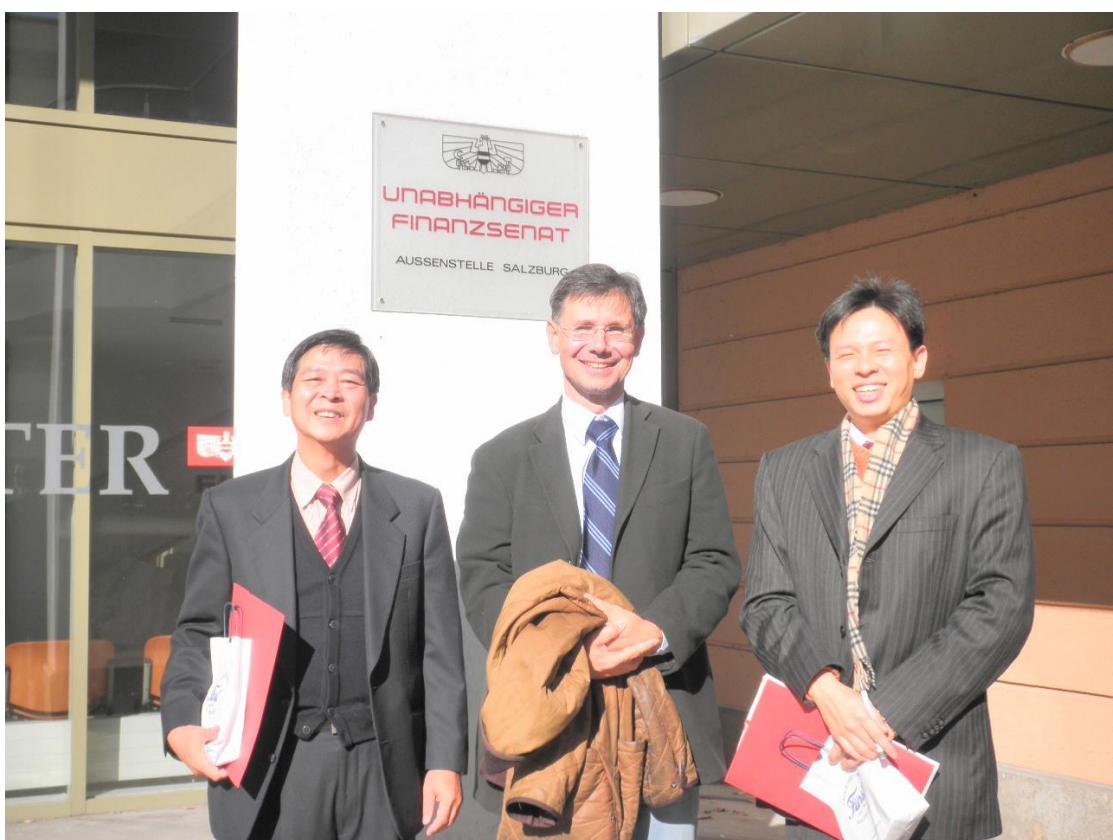
高等法院走廊



司法大厦法庭



獨立財務法庭



獨立財務法庭審判長 Dr. Ralf Schatzel

(附錄 1：奧地利強制執行手冊，大綱)

壹、 總則

- 一、 執行之概念
- 二、 執行程序之當事人
- 三、 執行名義
 - (一) 定義
 - (二) 外國執行名義
- 四、 執行之客體
- 五、 執行之聲請
 - (一) 聲請人所須提出之資料
 - (二) 非一次性給付
 - (三) 保值
- 六、 法院之管轄
- 七、 執行程序之機關
 - (一) 法官
 - (二) 司法事務官
 - (三) 監控單位
 - (四) 實際為強制行為之單位
- 八、 執行人員之任務
 - (一) 執行地點
 - (二) 得命義務人與執行機關連繫
 - (三) 執行情形之報告義務
 - (四) 封閉住宅之開啟
 - (五) 執行時間
- 九、 執行之許可
 - (一) 裁定

(二) 參加

(三) 簡易許可程序

(四) 因不當執行而生之損害賠償或費用負擔

十、 重要之程序規定

十一、 執行程序中之裁判

十二、 程序救濟

(一) 抗告

(二) 聲明異議

(三) 訴願

十三、 實體救濟

(一) 債權人之失權效

(二) 債務人異議之訴(1): 權利消滅事實之發生、抗辯事實之發生

(三) 債務人異議之訴(2): 針對執行力之爭執

(四) 第三人異議之訴

十四、 執行停止

十五、 支付之同意

十六、 執行之廢棄

(一) 廢棄原因

(二) 部分廢棄

十七、 執行之終止

十八、 執行廢棄之申請

十九、 財產清冊

貳、 執行種類: 圖表說明

參、 不動產之執行

一、 強制擔保

二、 強制管理

三、強制拍賣

肆、動產之執行

- 一、有體物之執行
- 二、金錢債權之執行
- 三、物之交付請求權之執行
- 四、其他財產權之執行

伍、行為或不行為義務之執行

- 一、交付動產之執行
- 二、不動產之騰空
- 三、經登記權利之執行
- 四、共有物分割之請求
- 五、可替代行為之執行
- 六、不可替代行為之執行
- 七、容忍或不行為義務之執行
- 八、意思表示請求權之執行

陸、假扣押之執行

柒、假處分之執行

捌、期間一覽表

玖、子女之取交

拾、因奧地利民法第 1101 條而生之法定留置權

1 von 1 (附錄2：聯邦稅法及法規命令：稅捐衡平與執行赦免條款)

www.ris.bka.gv.at

BUNDESGESETZBLATT

FÜR DIE REPUBLIK ÖSTERREICH

Jahrgang 2005 Ausgegeben am 20. Dezember 2005 Teil II

435. Verordnung: Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO

435. Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit
der

Einhebung im Sinn des § 236 BAO

Auf Grund des § 236 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI. Nr. 194/1961,
zuletzt geändert

durch das Bundesgesetz, BGBI. I Nr. 180/2004, und durch die Kundmachung
BGBI. I Nr. 2/2005, wird

verordnet:

§ 1. Die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO kann persönlicher oder
sachlicher Natur sein.

§ 2. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die
Einhebung

1. die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber
unterhaltsberechtigten Angehörigen
gefährden würde;

2. mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre,
etwa wenn die Entrichtung

der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch
Vermögensveräußerung möglich
wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.

§ 3. Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben

insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die
 - a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder
 - b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht.

Grasser